Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 32016 du rôle
Inscrit le 5 février 2013

Audience publique extraordinaire du 4 juillet 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32016 du rôle et déposée le 5 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Duro, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., domicilié à F-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 janvier 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1er mars 2013 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 14 mai 2013 autorisant chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 22 mai 2013 par Maître Charles Duro ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Charles Duro, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 juin 2013.

Le 7 janvier 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la ..., une demande de renseignement au sujet de Monsieur ... libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 18 mai 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 18 février 2013 au plus tard.*

Identité de la personne physique faisant l'objet d'une enquête/d'un contrôle en France :

...

Date et lieu de naissance : ... à ...(Maroc)

Adresses connues : ...
et
...

Numéro d'identification fiscal : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur... ... fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation personnelle en France portant sur les années 2009 et 2010.

Il dirige une société de droit luxembourgeois ...identifiée sous le n° ... dont le compte courant d'associé n'aurait pas été produit. Il dispose par ailleurs selon les autorités fiscales françaises d'un compte bancaire personnel au Luxembourg, compte qui lui aussi non produit, lui ayant permis d'encaisser notamment des revenus en provenance de la société .... Les autorités fiscales françaises souhaitent appréhender l'ensemble de ses revenus.

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, veuillez nous fournir les pièces suivantes :

- Veuillez fournir les relevés bancaires du compte ...auprès de votre banque pour la période visée.

L'impôt visé par la demande est l'impôt sur le revenu.

Selon les autorités fiscales françaises, tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous demande de fournir les renseignements dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 5 février 2013, Monsieur... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 7 janvier 2013.

En ce qui concerne la compétence du tribunal pour connaître du recours principal en réformation, la procédure prévue par les dispositions des articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », est, dans le cadre des relations avec la France, applicable à toute demande de renseignements en matière fiscale soumise après le 29 octobre 2010 par les autorités françaises dans la mesure où elle porte sur une période commençant à partir du 1er janvier 2010. [1] La décision du directeur visant des renseignements bancaires concernant la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 et faisant suite à une demande des autorités françaises du 18 mai 2012, la loi du 31 mars 2010 et la procédure y prévue trouvent application.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'argumentation de Monsieur..., - certes présentée comme argument de fond, mais ayant néanmoins une incidence sur la procédure à suivre et sur les voies de recours admissibles-, que le régime de droit commun régissant les demandes de renseignement antérieures à la loi du 31 mars 2010 trouverait application, au motif qu'il aurait fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation personnelle en France concernant les revenus visant les années 2009 et 2010 et qu'en vertu du principe d'unicité de la procédure, une demande serait soumise dans son ensemble au régime de droit commun dès lors que les renseignements constitueraient un tout indivisible dont le point de départ se situerait avant le 1er janvier 2010, date de l'entrée en vigueur de la loi du 31 mars 2010. En effet, s'il est certes exact que d'après les éléments du dossier le demandeur a fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation personnelle en France portant sur les années 2009 et 2010, il se dégage néanmoins de la décision du directeur, qui fait l'objet du présent recours, que les renseignements bancaires sollicités concernent exclusivement la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Etant donné que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 dispose qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements, de sorte que le tribunal est incompétent pour connaître du recours principal en réformation. Le recours subsidiaire en annulation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'audience des plaidoiries, le mandataire de Monsieur... a déposé une note de plaidoiries écrite, dont le délégué du gouvernement a demandé le rejet.

En vertu de l'article 6 (1), alinéa 2 de la loi du 31 mars 2010 « *Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance.* […] *Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai qu'il détermine.* […] »

---

[1] Voir Cour adm. du 9 février 2012, n° 29655C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

En l'espèce, Monsieur... a, tout comme d'ailleurs la partie étatique, été autorisé à déposer un mémoire supplémentaire, et il a ainsi déposé, outre la requête introductive d'instance, un mémoire supplémentaire le 22 mai 2013.

Monsieur... ayant ainsi épuisé le nombre d'écrits admissibles en vertu de l'article 6 (1), alinéa 2, précité, la note de plaidoiries écrite déposée à l'audience des plaidoiries est intervenue en surnombre. Il convient encore de préciser que la procédure devant les juridictions administratives étant essentiellement écrite, les dispositions précitées tenant au nombre des mémoires admissibles ne sauraient être contournées par la remise d'une note de plaidoiries à l'audience, ceci dans l'optique de préserver les droits de la défense et le principe de l'égalité des armes entre les plaideurs. Par conséquent, la note de plaidoiries versée à l'audience publique du 19 juin 2013 par le mandataire de Monsieur... est à écarter des débats.

Le demandeur invoque en premier lieu une violation de ses droits de la défense et du principe de l'égalité des armes au motif qu'il serait dans l'impossibilité de vérifier la pertinence vraisemblable des faits allégués par l'autorité française et des informations demandées par celle-ci dans la mesure où il n'aurait pas reçu communication de la demande de renseignements adressée par les autorités françaises aux autorités luxembourgeoises. A cet égard, il fait valoir que le directeur aurait omis de préciser la justification ou la pertinence des bases légales de la demande de renseignements effectuée par les autorités françaises et que l'affirmation du directeur que la demande contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés ne constituerait qu'une clause de style qui ne pourrait être vérifiée à défaut de communication de la demande afférente des autorités françaises. Le demandeur demande partant au tribunal d'ordonner avant tout autre progrès en cause à la partie étatique de déposer au greffe du tribunal administratif la demande de renseignements émanant des autorités françaises pour qu'elle puisse en prendre connaissance.

Le tribunal constate qu'en l'espèce la demande de renseignements émanant des autorités françaises a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 1er mars 2013, ensemble avec le mémoire en réponse de l'Etat. Par avis du 8 mai 2013, la demande de renseignements émanant des autorités françaises a été communiquée au mandataire du demandeur.

La demande de renseignements ayant ainsi été communiquée au demandeur, sa demande en communication de cette pièce est devenue sans objet et est partant à rejeter.

Suite à une demande afférente du demandeur, le tribunal a par avis du 14 mai 2013 accordé à chacune des parties l'autorisation de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre position par rapport à la demande de renseignements ainsi communiquée.

Le demandeur ayant ainsi pu prendre connaissance de la demande de renseignements émanant des autorités françaises et ayant eu l'occasion de déposer un mémoire supplémentaire en date du 22 mai 2013 afin de prendre position par rapport à cette pièce, aucune violation des droits de la défense respectivement du principe d'égalité des armes ne peut être vérifiée en l'espèce, de sorte que le moyen afférent est à rejeter.

Le demandeur soutient ensuite que la demande dans son ensemble aurait dû être soumise au régime antérieur à la loi du 31 mars 2010, au motif qu'il aurait fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation personnelle en France concernant les revenus visant les

années 2009 et 2010 en invoquant le principe d'unicité de la procédure pour soutenir qu'une demande dans son ensemble serait soumise au régime de droit commun dès lors que les renseignements constitueraient un tout indivisible dont le point de départ se situerait avant le 1er janvier 2010, date de l'entrée en vigueur de la loi du 31 mars 2010. Les renseignements demandés constitueraient justement un tout indivisible dont le point de départ de situerait avant le 1er janvier 2010. Dans la mesure où le régime applicable antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 31 mars 2010 prohiberait tout échange de renseignements dévoilant un secret bancaire, la demande litigieuse concernant la communication de relevés bancaires auprès de la ..., ne serait pas conforme à l'ancien article 22 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée le 1er avril 1958 entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France.

Or, tel que cela a été retenu ci-avant, l'article 22 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée le 1er avril 1958 entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France, dans sa version issue de la modification y apportée par l'Avenant du 3 juin 2009, ci-après désigné par « la Convention », et approuvée par la loi du 31 mars 2010, est applicable à partir du 1er janvier 2010 à toute demande de renseignements en matière fiscale soumises après le 29 octobre 2010 par les autorités françaises dans la mesure où elle porte sur une période commençant à partir du 1er janvier 2010. Etant donné qu'il se dégage de la décision du directeur, qui fait l'objet du présent recours, que les renseignements bancaires sollicités concernent exclusivement la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, même si le contrôle fiscal en France vise aussi l'année 2009, ce sont les dispositions de l'article 22 telles qu'elles ont été approuvées par la loi du 31 mars 2010, qui trouvent application.

Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter comme étant non fondé.

Le demandeur soutient encore que si la demande de renseignements litigieuse devrait être soumise au nouveau régime approuvé par la loi du 31 mars 2010, la demande formulée par les autorités françaises serait irrecevable.

A cet égard, il fait valoir que les autorités françaises l'auraient informé par courrier du 16 octobre 2010 que la procédure d'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle, ci-après désignée par « la procédure ESFP », pour les années 2008, 2009 et 2010 serait achevée et que le contrôle serait conclu sans rectification. La procédure ESFP étant ainsi achevée, une demande d'assistance administrative dans ce cadre constituerait, selon le demandeur, une tentative illégale de rouvrir cette procédure. La pertinence vraisemblable de la demande de renseignements, concernant justement l'examen de sa situation fiscale pour les années 2009 et 2010, serait dès lors clairement obérée par l'existence d'un avis d'absence de redressement émanant des autorités françaises.

Il souligne que toute suite donnée à la demande d'assistance serait effectuée en violation de ses droits garantis par l'article L.50 du Livre des Procédures fiscales français, suivant lequel l'administration ne pourrait plus procéder à des rectifications pour la même période et le même impôt, pour lequel elle a déjà procédé à l'examen de la situation fiscale personnelle du contribuable. A cet égard, le demandeur précise que cette garantie dont bénéficierait le contribuable français jouerait lorsque le contrôle fiscal français serait considéré comme achevé, c'est-à-dire à partir de la date de la notification des conséquences

du contrôle. En l'espèce, la lettre du 16 octobre 2012 l'informant que l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle est conclu sans rectification serait à considérer comme une telle notification clôturant explicitement la procédure ESFP.

En guise de conclusion, le demandeur soutient que la demande émanant des autorités françaises constituerait en réalité une « *pêche aux informations* ».

Par rapport à cette contestation, le délégué du gouvernement fait état de plusieurs correspondances émanant des autorités françaises, en l'occurrence des courriels des 10 décembre 2012 et 1er mars 2013, dont il se dégagerait que le contrôle fiscal engagé envers le demandeur ne serait pas terminé et que la procédure d'échange de renseignements au Luxembourg ne serait pas à clôturer.

Face à cette affirmation, le demandeur insiste dans son mémoire supplémentaire sur l'avis de clôture du 16 octobre 2012, et fait valoir que le contrôle opéré par le directeur de l'Administration des Contributions directes devrait être limité à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, et partant à un contrôle opéré en superficie. Or, au vu du seul courrier du 16 octobre 2012 des autorités françaises, il conviendrait de retenir que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés ne serait pas donnée puisque les autorités françaises auraient fait savoir au demandeur que la procédure ESFP serait achevée et que le contrôle serait clôturé sans rectification. Il n'y aurait pas lieu d'aller plus loin dans le cadre d'un contrôle limité à la pertinence vraisemblable des informations demandées, de sorte que la demande devrait être annulée.

Il fait valoir qu'examiner plus avant la portée de l'avis de clôture des autorités françaises impliquerait que l'examen du tribunal dépasserait un simple contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, mais aboutirait à un contrôle de la légalité de la demande française. Le tribunal ne pourrait en l'espèce se livrer qu'à un contrôle superficiel, de sorte qu'il ne pourrait en principe pas se pencher sur la légalité interne en droit français de la demande.

D'autre part, il conteste que l'administration française ait accompli les formalités nécessaires qui lui auraient permis de rouvrir la procédure ESPF au vu des articles L.51, 7 et L.188 A du Livre des Procédures fiscales. A cet égard, il souligne que le droit français serait extrêmement formaliste en matière de procédure et prévoirait de nombreuses garanties au bénéfice du contribuable, interdisant la réouverture de la procédure ESPF lorsqu'un avis de clôture est délivré et subordonnant la réouverture de la procédure à l'accomplissement de formalités, qui n'auraient cependant pas été diligentées en l'espèce. Plus particulièrement, l'administration française n'aurait pas précisé dans le courrier du 16 octobre 2012, comme elle aurait dû le faire, que la procédure ESPF n'était close que pour la partie des redressements non concernés par la demande administrative. Ceci serait contraire aux directives officielles du ministère des Finances français, intitulées « *instructions fiscales* » et parues dans le bulletin officiel de la direction générale des impôts. Ces directives officielles préciseraient en substance que pour pouvoir rouvrir une procédure ESPF, le courrier du 16 octobre 2012 aurait dû préciser que l'avis de clôture ne valait que pour la partie des redressements non concernés par la demande administrative. A défaut d'une telle précision, la clôture aurait été prononcée sans aucune restriction. A cet égard, le demandeur renvoie aux points 290 et 300 de la sous-section « *Prorogation du délai de reprise en cas de mise en œuvre de l'assistance administrative* » de la série « *Contrôle de l'impôt. Contentieux. Autres*

réglementations communes » de la documentation de base publiée par le Ministère des Finances français.

Le demandeur soutient que l'avis de clôture suffirait ainsi pour permettre au tribunal de considérer que la demande de renseignements serait dénuée de toute pertinence, la réouverture de l'ESPF étant impossible.

Il s'ensuivrait que la demande tendrait en réalité à un autre but que celui de vérifier la situation fiscale du demandeur et qu'on se trouverait dans une situation prohibée de « *pêche aux renseignements* ».

Le délégué du gouvernement rétorque que le courrier du 16 octobre 2012 ne suffirait pas pour retenir que le contrôle fiscal est terminé définitivement et renvoie à des principes retenus dans un arrêt de la Cour administrative du 17 mai 2013. Il souligne que l'administration française se prévaudrait de l'exception prévue à l'article L.188 A du Livre des Procédures fiscales, en vertu duquel, lorsque l'administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire des renseignements concernant notamment les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France, les omissions ou insuffisances d'imposition y afférentes pourraient être réparées, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. La demande d'échange de renseignements aurait été émise dans le délai de reprise et porterait sur des avoirs ou revenus dont le demandeur a pu disposer sur le compte bancaire luxembourgeois visé dans la demande, de sorte que l'article L.188 A du Livre des Procédures fiscales trouverait application.

L'article 22 de la Convention, en vertu duquel « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention.* […] », et qui prévoient partant l'échange de *renseignements vraisemblablement pertinents*, repose sur l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le modèle de convention », de sorte qu'il convient de se fonder pour son interprétation notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales, ci-après désignée par « le manuel de l'OCDE », et sur la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant daté du 17 juillet 2012 dans la limite du respect des engagement mutuels des Etats signataires tels que convenues antérieurement à travers la convention de double imposition[2].

D'autre part, d'une manière générale, l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps de l'indicatif présent utilisé à la première phrase de l'article 26, cette disposition prévoyant par ailleurs un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties

[2] Cour adm. 2 mai 2013, n° 32185C, disponible sous www.jurad.etat.lu

contractantes en matière fiscale. Cependant, il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » [3], c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours.

L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « *pertinence vraisemblable* », l'article 26 du modèle de convention prévoyant à cette fin qu'un pays requérant doit prendre en compte les éléments d'informations recensés dans l'aide-mémoire établi à cette fin par l'OCDE[4]. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train « *d'aller à la pêche aux renseignements* ».

La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique plus particulièrement que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé[5], les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause.

Il se dégage encore du commentaire de l'article 26 dans sa version du 17 juillet 2012 qu'au moment où la demande d'échange de renseignements est formulée, il doit exister une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. Dans l'éventualité où les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis, les autorités compétentes devraient se concerter afin d'apporter des clarifications aux informations requises. En revanche, dès que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il est d'avis que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents.

En ce qui concerne le cadre plus particulier de l'échange de lettres relatif à l'Avenant entre la France et le Luxembourg, il y a été expressément convenu que la référence aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etat contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

Par ailleurs, l'échange de lettres précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements fondée sur l'article 22 de la Convention:

---

[3] Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012

[4] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3-4.

[5] Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n°s 5, 5.1 et 9

« *(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;*

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés. »

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

Enfin, il a été précisé dans l'échange de lettres que l'autorité compétente de l'Etat requérant ne formulera ses demandes de renseignements qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Une autorité compétente requise, quant à elle, vérifie ensuite si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que[6] :

« - *la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;*

- *elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;*
- *les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;*
- *suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,*
- *suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande* ».

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « *à la pêche aux renseignements* ».

Enfin, il a été pris soin de préciser dans l'échange de lettres que l'Etat requis n'aura pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant.

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui

---

[6] Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[7] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les obligations imposées à l'autorité requérante ont été respectées quant à la transmission des informations nécessaires pour la mise en œuvre de l'échange d'information et, d'autre part, si l'autorité requise a respecté les obligations mises à sa charge.

Au titre de la condition tenant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le demandeur invoque un courrier du 16 octobre 2012 émanant des autorités fiscales françaises suivant lequel la procédure ESFP engagée contre lui en vertu d'un avis du 3 octobre 2011 concernant les années 2008, 2009 et 2010 est achevée et que le contrôle s'est clôturé sans rectification, en invoquant à cet égard l'article L.50 du Livre des Procédures fiscales françaises en vertu duquel « *Lorsqu'elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L.16-0 BA, au titre d'une période postérieure.*

Il est fait exception à cette règle dans les cas prévus aux articles L.188A et L.188B ».

Par rapport à ce courrier, les autorités fiscales françaises ont confirmé par courriel du 1er mars 2012 que la demande visant les relevés de compte bancaire demandés en l'espèce conserverait son objet en soutenant qu'en application des dispositions de l'article L.188 A du Livre des Procédures fiscales, en vertu duquel « *Lorsque l'administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire des renseignements concernant soit les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209 B du Code général des impôts avec une entreprise ou une entité juridique exploitant une activité ou établi dans cet Etat ou ce territoire, soit les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu y exercer, soit ces deux catégories de renseignements, les omissions ou insuffisances d'imposition y afférentes peuvent être réparées, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.*

Le présent article s'applique sous réserve des dispositions de l'article L.186 et dans la mesure où le contribuable a été informé de l'existence de la demande de renseignement, au moment où celle-ci a été formulée, ainsi que de l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre Etat ou territoire au moment où cette réponse est parvenue à

---

[7] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

l'administration. », un avis d'absence de redressement ne ferait pas obstacle à une réouverture de la procédure.

Le tribunal constate que les parties sont en accord pour retenir qu'en vertu de l'article L.50 du Livre des Procédures fiscales français la clôture de la procédure ESFP s'oppose à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, de sorte que sur base de cette disposition suite à l'avis de clôture de la procédure du 16 octobre 2012, visant le contrôle de la situation fiscale personnelle de Monsieur... portant sur les années 2008, 2009 et 2010, une rectification n'est *a priori* plus possible pour les mêmes années, de sorte que sous cet aspect la pertinence vraisemblable des renseignements demandées pourrait être sujette à caution puisque les renseignements ne pourraient plus être utilisés dans le cadre de l'imposition des revenus personnelles du demandeur, par rapport à laquelle ils sont invoqués. Les parties sont cependant également en accord pour retenir que l'article L.50, précité, prévoit plusieurs exceptions, dont notamment le cas de figure visé à l'article L.188 A du Livre des Procédures fiscales, précisément invoqué par les autorités françaises pour justifier leur demande de renseignement, en l'occurrence l'hypothèse où une demande de renseignement a été adressée à l'autorité compétente d'un autre Etat endéans le délai initial de reprise concernant notamment les biens, avoirs ou revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France.

Or, il se dégage de la demande de renseignement et de la décision du directeur du 7 janvier 2013, non contestées à cet égard par le demandeur, qu'en l'espèce les autorités fiscales françaises ont saisi les autorités luxembourgeoises d'une demande de renseignements en date du 18 mai 2012, soit antérieurement à la notification du 16 octobre 2012 de la clôture de la procédure ESFP. Les autorités françaises justifient leur demande par la circonstance que le demandeur disposerait d'un compte bancaire personnel au Luxembourg lui ayant permis d'encaisser notamment des revenus en provenance d'une société à responsabilité limitée ...dont le siège est établi au Luxembourg, de sorte que le cas de figure rentre *a priori* dans les prévisions de l'article L.188 A du Livre des Procédures fiscales.

Il est certes vrai que le demandeur soutient que les formalités prévues afin que l'exception de l'article L.188 A du Livre des Procédures fiscales puisse jouer n'auraient pas été respectées en l'espèce, en se prévalant à ce titre des directives officielles du ministère des Finances parues dans le bulletin officiel de la direction générale des impôts. Or, au regard des contestations de la partie étatique, l'analyse de ce moyen impliquerait l'examen du respect d'un formalisme relevant de l'interprétation du droit français et en définitive de la légalité de la décision des autorités françaises de poursuivre la procédure de contrôle fiscal du demandeur, examen que le tribunal n'est pas autorisé à faire. En effet, tel que cela a été relevé ci-avant, le contrôle du tribunal ne saurait porter sur la légalité, le bien-fondé et l'opportunité de la décision des autorités françaises à la base de la demande de renseignements, le tribunal ne pouvant examiner que si, en apparence, les renseignements demandés sont encore susceptibles d'être rattachés au cas d'imposition du demandeur.

Le tribunal est dès lors amené à retenir qu'il ne se dégage pas à suffisance de droit et de fait des éléments soumis en cause que l'exception prévue par l'article L.188 A du Livre des Procédures fiscales ne pourrait pas trouver application en l'espèce, de manière que le demandeur n'a pas établi le défaut d'une procédure de contrôle qui aurait encore été en cours aux moments respectifs d'émission de la demande de renseignements française du 18 mai 2012 et de la décision directoriale du 7 janvier 2013. Son moyen afférent est partant à écarter.

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres contestations du demandeur, le tribunal est amené à rejeter le recours comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

écarte des débats la note de plaidoiries déposée par le demandeur à l'audience des plaidoiries du 19 juin 2013 ;

le déclare non fondé, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 4 juillet 2013 à 16:00 par le vice-président, en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 4 juillet 2013

Le Greffier du Tribunal administratif